



Ministero dell'Economia e delle Finanze
UFFICIO LEGISLATIVO - FINANZE

AGRIC.

Q.T. in Commissione VI Camera
On. le Gebhard ed altri.

ELEMENTI DI RISPOSTA

Con il *Question Time* in esame gli Onorevoli interroganti rappresentano come la giurisprudenza costante della Corte di Cassazione escluda dall'applicazione dell'IVA la cessione da parte di un'impresa agricola di un terreno, in origine agricolo, che abbia poi acquisito la destinazione edificatoria.

Gli Onorevoli interroganti evidenziano come tale impostazione, che comporta l'assoggettamento della cessione del suolo ad imposta di registro proporzionale, sia stata da ultimo ribadita dalla recente ordinanza n. 11600 del 2016, nonché condivisa dalla Corte di Giustizia UE, la quale ritiene che l'imprenditore agricolo, che cede un terreno divenuto edificabile in base ad una modifica dei piani regolatori locali, effettua una operazione priva del requisito soggettivo dell'imposta sul valore aggiunto, a condizione che la vendita non rappresenti l'inizio di un'attività di commercializzazione fondiaria.

Tutto ciò premesso, gli Onorevoli interroganti chiedono se possa ritenersi superato l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, la quale ha ritenuto imponente la cessione di terreni "suscettibili di utilizzazione edificatoria", posti in essere da soggetti passivi Iva.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate riferisce quanto segue.

L'Agenzia ribadisce in diversi documenti di prassi (risoluzione n. 54/E del 16 marzo 2007, circolare n. 18/E del 29 maggio 2013 e risoluzione n. 137/E del 7 maggio 2002) la propria interpretazione, avallata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (Cass. 2 ottobre 1999, n. 10943 e 2 aprile 2000, n. 3987), a tenore della quale la vendita di terreni

aventi natura edificatoria deve essere assoggettata ad IVA anche se il bene appartiene ad un'impresa agricola e di fatto sia stato destinato alla produzione agricola.

La cessione dei terreni in esame, infatti, deve ritenersi inerente all'esercizio dell'impresa agricola, essendo strumentali all'esercizio dell'impresa stessa, in quanto la nozione di esercizio d'impresa non può essere limitata alla produzione o allo scambio dei soli beni oggetto dell'attività produttiva, ma deve comprendere anche le cessioni dei beni strumentali, in quanto questi ultimi sono considerati, sia dal Codice civile (art. 2555 c.c.) che dal Testo Unico delle imposte sui redditi (l'art. 54, comma 1, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), beni relativi all'impresa.

La stessa Corte di giustizia europea ha ritenuto che un imprenditore agricolo, che cede un terreno divenuto edificabile per un cambio di destinazione d'uso indipendente dalla sua volontà, non è, relativamente a tale cessione, soggetto passivo di imposta, qualora la stessa avvenga nell'ambito della gestione propria del patrimonio personale (*cf.* cause C-180/10 e C-181/10 del 15 settembre 2011). Ad avviso dei giudici comunitari, infatti, non è sufficiente, ai fini dell'assoggettamento ad IVA, la sussistenza della qualifica di imprenditore agricolo, dovendosi piuttosto fare riferimento alla strumentalità o meno del bene ceduto (*i.e.* terreno) con riferimento all'attività imprenditoriale svolta.

L'ordinanza citata dagli Onorevoli interroganti, invece, rappresenta un *revirement* della Suprema Corte, espressasi nel senso che un terreno relativo ad un'impresa agricola, ove ne venga modificata la destinazione da agricola ad edificabile, perde *ipso facto* il carattere di strumentalità rispetto all'impresa stessa, con la conseguenza che la cessione del bene non può più essere considerata avvenuta nell'esercizio dell'impresa e, quindi, è esclusa da IVA e soggetta ad imposta proporzionale di registro (Cass., sentenza n. 8327 del 2014 e n. 11600 del 2016).

In proposito il nuovo orientamento non può dirsi ancora consolidato ed inoltre resta ferma la considerazione per cui un fondo, anche se classificato come edificabile, ben può essere utilizzato (o continuare ad essere utilizzato) come bene strumentale di un'impresa agricola. Inoltre, nel caso in cui si ritenga che la nuova destinazione urbanistica di un terreno ne determini in automatico la fuoriuscita dall'ambito imprenditoriale, andrebbero valutati gli effetti dal punto di vista dell'IVA, considerando che tale fattispecie può assumere rilevanza IVA, come ipotesi di autoconsumo esterno.

Tanto rappresentato, l'Agenzia ritiene, in linea con quanto chiarito anche dall'Organo comunitario, che l'operazione di cessione a titolo oneroso di terreni agricoli, divenuti successivamente edificabili, sia soggetta ad IVA nella misura in cui gli stessi partecipino all'attività agricola del soggetto cedente: nesso di strumentalità, questo, che va acclarato caso per caso, tenuto conto dell'inserimento del bene nell'organizzazione dell'attività produttiva.



Ministero
dell'Economia e delle Finanze

**Question Time in
Commissione VI Finanze
N.5-10218
On.le PISANO**

ELEMENTI DI RISPOSTA

Con il documento in esame gli Onorevoli interroganti chiedono al Governo chiarimenti interpretativi in merito al trattamento fiscale da applicare alla produzione di energia elettrica mediante impianti eolici installati in immobili appartenenti ad imprese agricole, e se la cessione di detta energia possa essere considerata attività connessa alle attività dell'imprenditore agricolo ai sensi dell'articolo 2135 c.c., comma terzo.

Al riguardo, sentiti i competenti Uffici dell'Amministrazione finanziaria, si rappresenta quanto segue.

L'art. 1, comma 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, così come modificato e integrato da disposizioni successive, stabilisce, tra l'altro, che "...la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti (...) fotovoltaiche (...) effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135, terzo comma, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario, ...".

Con la circolare 6 luglio 2009, n. 32/E dell'Agenzia delle entrate al fine di rispettare la *ratio* della norma appena citata, sono stati individuati specifici criteri di connessione con l'attività agricola svolta sul fondo, in modo da concretizzare, come per le altre attività connesse, un significativo rapporto con l'attività agricola stessa, recependo i requisiti indicati dal Ministero delle politiche agricole, alimentari e forestali, necessari per poter qualificare la produzione di energia in parola come produttiva di reddito agrario.

Con successiva circolare 19 dicembre 2013, n. 36/E, l'Agenzia con riferimento agli impianti fotovoltaici ha precisato quando gli stessi costituiscono beni mobili o beni immobili ed è stato altresì chiarito il trattamento fiscale degli stessi ai fini delle imposte dirette e indirette a seconda della loro natura mobile o immobile.

Nella stessa circolare è stato chiarito, altresì, che in relazione ad alcune tematiche riguardanti anche investimenti nell'eolico, le soluzioni prospettate con riferimento al fotovoltaico sono applicabili, per quanto compatibili, anche a questi ultimi investimenti.

Viene osservato che le indicazioni fornite ai fini delle imposte dirette e indirette con riferimento ad alcune operazioni aventi ad oggetto gli impianti fotovoltaici, come ad esempio quelle relative alla costituzione di un diritto di superficie per la successiva costruzione di un impianto fotovoltaico, valgono anche nel caso in cui venga costruito un impianto eolico.

Tanto premesso, tuttavia, l'Agenzia evidenzia che non è possibile operare in via interpretativa l'equiparazione del trattamento fiscale auspicata dall'Onorevole interrogante dal momento che non vi è alcuna norma che stabilisca che la produzione di energia derivante da impianti eolici costituisca un'attività agricola connessa così come è stato previsto dal citato articolo 1, comma 423, della legge 266 del 2005 per la produzione di energia da fonte fotovoltaica.

In assenza di apposita previsione normativa, deve ritenersi, dunque, che non è possibile estendere alla produzione di energia da fonte eolica i criteri di connessione legislativamente previsti con specifico riferimento alla produzione di energia fotovoltaica da parte di imprenditori agricoli.